



Universidad Nacional Autónoma de México
Programa de Especializaciones en Ciencias de la Administración

Tesina

Impuesto Sobre la Renta a residentes en el extranjero, cuantía del impuesto y sistema de tributación.

Que para obtener el grado de

Especialista en Fiscal

Presenta: Martín Alonso Mendoza

Tutor: Sergio Santinelli Grajales

México, D.F. A 12 de septiembre de 2016.

ÍNDICE

Introducción	3
Objetivo general	3
Objetivos específicos.....	4
Hipótesis.....	4
Justificación	4
Capítulo I. Marco Jurídico	5
1.1 De la potestad de la sujeción al tributo desde la territorialidad, residencia y fuente de riqueza.....	5
1.2 Alcance de las disposiciones jurídicas mexicanas para los extranjeros en México.....	7
1.3 La carga fiscal en medio de la recaudación personas físicas residentes en el extranjero.....	13
Capítulo II. De los residentes en el extranjero.....	15
2.1 Principios rectores de las contribuciones	15
2.2 Aspectos de justicia en el sistema fiscal mexicano.....	15
2.3 Políticas recaudatorias.....	17
2.4 Criterios de la corte	18
2.5 Aspectos relevantes, tratados internacionales.....	20
2.6 Convenio para evitar la doble Tributación México-Estados Unidos de América art. 4,14 y 15.....	22
Capítulo III. Reforma 2014 Título V respecto del Cap. I Título IV.....	25
3.1 Planteamiento del caso	25
3.2 Caso práctico.....	31
Glosario de términos.....	34
Conclusión.....	35
 Bibliografía.....	 36

Introducción

El presente trabajo contiene una investigación sobre la forma de tributar de una persona residente en el extranjero, cuyos ingresos provienen de fuente de riqueza en México, respecto de un residente nacional con fuente de riqueza en nuestro país.

Se analiza el caso a detalle, en el cual, un residente en el extranjero con nacionalidad de Estados Unidos de América con fuente de riqueza en México obtiene ingresos por servicios personales subordinados (salarios) y por la prestación de un servicio personal independiente. Se analiza el antes y el después de la nueva Ley de ISR 2014 enfocado a la tasa impositiva.

Asimismo, observaremos las disposiciones correspondientes respecto de la tributación a los residentes en el extranjero, en conjunto para determinar si es correcta la tasa impositiva que se aplica a los residentes en el extranjero que obtienen fuente de riqueza en nuestro país.

Se denota los puntos a considerar sobre el porqué se aplica una tasa menor a los residentes en el extranjero, así como también se aportan elementos para proponer un punto el cual se contrapone a la aplicación de la tasa que se aplica a los extranjeros.

Objetivo general

Comparar el impuesto sobre la renta pagado que causan los residentes en el extranjero con fuente de riqueza en México, cuando obtiene ingresos por salarios y/o por la prestación de servicios personales independientes respecto de las demás personas residentes en el país, que tributan en el Capítulo I (de los ingresos por salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado) del Título IV (Personas físicas) y/o honorarios.

Objetivos específicos

Demostrar mediante este trabajo si es correcto el aplicar una tasa impositiva menor a los residentes en el extranjero que obtengan ingresos con fuente de riqueza en nuestro país.

Comparar la carga fiscal efectiva de impuesto sobre la renta para los residentes en México, cuando perciben salarios de fuente de riqueza ubicada en nuestro país, en comparación a los residentes en el extranjero, de acuerdo al Art. 153 y el 156 de la ley de ISR 2014. Analizar los puntos por los cuales se establecen las tasas menores del Art. 153 y el 156.

Hipótesis

Con el análisis se determina que no existe una relación entre las tasas impositivas para los residentes en Estados Unidos de América que perciben salarios de fuente de riqueza ubicada en México, en comparación a los residentes en nuestro país, creando una incertidumbre y un beneficio fiscal a un tipo de contribuyente, beneficio que debe o no existir ya que goza de casi las mismas garantías que el residente nacional.

Justificación

Con el fin de aportar un punto de vista se comparan las diferentes disposiciones señaladas en la Ley del Impuesto sobre la Renta, aplicables a los ingresos con fuente de riqueza en México a personas físicas residentes en el extranjero que presten servicios personales subordinados y/o un servicio personal independiente que opten por pagar el impuesto correspondiente en México a una tasa menor o cumplan con los supuestos señalados en el tratado para evitar la doble tributación con Estados Unidos.

Para ello se revisa el convenio México-Estados Unidos de América, para analizar algunos elementos adicionales y si el convenio ofrece alguna alternativa más para la tributación de la persona que a continuación se aborda, lo cual sucede y otorga un beneficio que es punto de análisis.

Capítulo I

Marco jurídico

En este capítulo se dan a conocer los elementos sustanciales que componen la relación jurídica del tema, con el único objetivo de que se identifique de manera más clara la dirección del estudio realizado, uno de los motivos por los que se realiza este trabajo es por el trato preferencial al residente en el extranjero (en mi opinión) en las tasas impositivas, siendo que goza de las mismas garantías como extranjero, citadas en el Art.1 Constitucional; el tema de contribuir directa o indirectamente tiene otro tratamiento.

1.1 De la potestad de la sujeción al tributo desde la territorialidad, residencia y fuente de riqueza.

No existe acuerdo técnico ni jurídico en relación con el tema de la potestad tributaria, pese a los numerosos estudios sobre el mismo, sin embargo aportaremos los puntos necesarios para entender esta relación.

La residencia fiscal es el punto del que debemos partir así que tomaremos para su análisis un artículo del modelo ILADT (Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario) convenio multilateral de doble imposición para América Latina como concepto en general.

Artículo 5. Residencia

Para propósitos de este Convenio, el término residente en un estado contratante significa cualquier persona que se considere residente en al menos uno de los Estados Contratantes bajo la ley tributaria de ese Estado.

En ausencia de un concepto de residencia bajo la ley tributaria interna, o cuando una persona sea residente de un Estado Contratante y de otro Estado (Contratante o no), una persona se considerara residente en el país donde surja la conexión personal más cercana. (Modelo de Convenio Multilateral de Doble Imposición para América Latina, Agosto 2012)

El concepto expuesto en el artículo 5 del ILADT reúne las características más simples para poder definir la residencia fiscal de un sujeto, y así poder determinar la potestad tributaria de los Estados sobre el sujeto al tributo y su tratamiento. En nuestra legislación el término residencia fiscal se define en el Art.9 del Código Fiscal de la Federación, uno de los ejemplos es la persona física que haya establecido su casa habitación en México y si tiene casa habitación en otro país se tomara como residencia en donde se encuentre su centro de intereses vitales, algunas características por las cuales se considera centro de interés vital es cuando más del 50% de sus ingresos se obtenga en nuestro país y cuando en el país tengan el centro principal de sus actividades profesionales.

El concepto expuesto en el convenio para evitar la doble tributación entre México y Estados Unidos es un tanto parecido y es el tratado que se analiza en este trabajo.

Artículo 4

A los efectos de este Convenio, la expresión “residentes de un Estado Contratante” significa toda persona que en virtud de la legislación de este Estado esté sujeta a imposición en él por razón de su domicilio, residencia, sede de dirección, lugar de constitución o cualquier otro criterio de naturaleza análoga. (Convenio entre el Gobierno de los Estados Unidos Mexicanos y el Gobierno de los Estados Unidos de América para evitar la doble imposición, Julio 2003)

La posición de los países desarrollados ha sido en general favorable al mismo criterio para definir la nacionalidad o la residencia, así como en el Modelo de la OCDE y como en la mayoría de los tratados bilaterales.

Abordando la cuestión con pragmatismo existen ciertas convergencias entre ambas posturas, así el criterio de la residencia fiscal no sólo se ha colocado en la mayoría de los convenios bilaterales, sino que algunos de éstos han modificado significativamente su legislación interna en los últimos años acogiendo el criterio de gravamen de los residentes por su renta mundial.

Al mismo tiempo, el criterio de la residencia fiscal que prevalece en los convenios se basa en el gravamen de la renta mundial de las personas residentes, independientemente de la legislación interna de algunos Estados que depende de las políticas fiscales en cada uno de ellos.

Por un lado, se reconoce unánimemente el derecho a gravar la renta en cuyo territorio obtenga ingresos la persona física no residente, a través de un establecimiento permanente, y por otro lado se grava por el hecho de que se obtenga el ingreso de fuente de riqueza en el país.

También al margen del gravamen del residente nacional, la mayoría de los Estados gravan la renta obtenida en su territorio, con o sin establecimiento permanente, por no residentes en el país. Es decir, no se utiliza como criterio único de gravamen la residencia, sino también el criterio de la fuente, lo que supone reconocer la virtualidad intrínseca de este principio.

En coherencia con lo anterior:

Los Estados que aplican el criterio de la renta mundial suelen reconocer el derecho de los residentes a reducir su impuesto en función del gravamen soportado en el exterior, lo que en la práctica supone renunciar a gravar la renta de forma interna. (Tella, 2011, pág. 4).

1.2 Alcance de las disposiciones jurídicas mexicanas para los extranjeros en México.

En un primer acercamiento es importante aclarar la sujeción al tributo de un extranjero en nuestro país, por lo cual vamos a explicar el concepto de nacionalidad con el siguiente concepto, “es el atributo jurídico que señala el individuo como miembro del pueblo constitutivo de un Estado. Es el vínculo legal que relaciona a un individuo con el Estado” (Diccionario Jurídico Mexicano, 2011 p.2578)

Para determinar la relación del tributo dentro de la legislación mexicana, respecto de los residentes en el extranjero es necesario analizar si la obligación contenida en el artículo 31 Fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, tiene alcance hacia los extranjeros con algún ingreso en nuestro país, algunos ponentes lo justifican con el Art. 1 de la constitución que hace mención de que todos gozan de las garantías de nuestro país y a lo cual él Art. 31 Fracción IV menciona es obligación de los mexicanos de contribuir al gasto público, lo cual deja fuera a los extranjeros. Para poder continuar con nuestro estudio es importante definir el término extranjero.

Para nuestro sistema jurídico, en el artículo 33 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos se establece que son extranjeras todas aquellas personas que no reúnan los requisitos enmarcados en el artículo 30 del mismo ordenamiento.

Artículo 30.- La nacionalización mexicana se adquiere por nacimiento o por naturalización.

Son mexicanos por nacimiento:

- Los que nazcan en territorio de la República sea cual fuere la nacionalidad de sus padres;
- Los que nazcan en el extranjero de padres mexicanos; de padre mexicano o de madre mexicana;
- Los que nazcan a bordo de embarcaciones o aeronaves mexicanas, sean de guerra o mercantes.

Son mexicanos por naturalización:

- Los extranjeros que obtengan de la Secretaría de Relaciones carta de naturalización; y
 - La mujer o el varón extranjeros que contraigan matrimonio con varón o mujer mexicanos y tengan o establezcan su domicilio dentro del territorio nacional.
- (Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, 2015)

El diccionario jurídico mexicano define el término extranjero como sigue:

“Extranjería tiene varias connotaciones: se refiere, por una parte, a la cualidad que se predica de un individuo o persona jurídica que no reúne las condiciones necesarias para ser considerado como nacional de un Estado” (Diccionario Jurídico Mexicano, 2011 p.1639)

De lo anterior se puede definir que un extranjero es quien no cumple con ninguno de los puntos señalados y que es ajeno por completo a las características de un territorio; Carlos Arellano García lo describe de una forma más sutil como sigue “los diversos derechos y obligaciones imputables en un Estado a las personas físicas o morales que no tienen el carácter de nacionales”. (Arellano García, Junio 1977 p.16)

De acuerdo con esto podemos formular tres preguntas ¿por qué debería un extranjero estar sujeto a la tributación de nuestro país? ¿En verdad los extranjeros deben pagar contribuciones en México, y si es así por qué? ¿Si realmente debe pagar impuestos por qué a una tasa impositiva menor?

Los conceptos expuestos nos dan un punto de referencia mas no son limitativos, por ejemplo el artículo 31 Frac. IV Constitucional, menciona que “es obligación de todos los mexicanos el contribuir al gasto público”, mas no señala que somos los únicos con ese deber. Si se entrega un beneficio a cualquier sujeto que esté bajo el cuidado de nuestra Constitución sabemos que conlleva una obligación, y en este caso sería contribuir.

El sustento constitucional para que los extranjeros paguen impuestos en nuestro país se divide en dos puntos, el primero es la ley que menciona la obligación del pago de los extranjeros, en la cual se encuentra contenida en el artículo 1 fracción tercera de la ley de ISR, la cual menciona que son sujetos de este impuesto los residentes en el extranjero respecto de los ingresos procedentes de fuente de riqueza situadas en territorio nacional, esta obligación es válida para la aplicación del impuesto, ya que el artículo 133 Constitucional menciona que la Constitución y todas las leyes que emanen del Congreso de la Unión son la ley suprema de nuestra nación, y la ley de ISR se emite por el Congreso de la Unión.

Bajo esta disposición se regula la obligación de los extranjeros de pagar contribuciones, de acuerdo a que la ley tiene la capacidad de hacer cumplir esa obligación a los residentes en el extranjero, conforme a lo siguiente:

Artículo 133.-Esta Constitución, las leyes del Congreso de la Unión que emanen de ella y todos los Tratados que estén de acuerdo con la misma, celebrados y que se celebren por el Presidente de la República, con aprobación del Senado, serán Ley Suprema de toda la Unión. Los jueces de cada Estado se arreglarán a dicha Constitución, leyes y tratados, a pesar de las disposiciones en contrario que pueda haber en las Constituciones o leyes de los Estados. (Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, pág. 133)

Si bien el hecho de que se establezca el cobro de un impuesto dentro de una ley no quiere decir que sea constitucional, el fundamento constitucional para el cobro de impuestos al extranjero se fundamenta dentro de las facultades del poder legislativo como sigue:

Artículo 73. El congreso tiene la facultad: fracción XVI – para dictar leyes sobre nacionalidad, condición jurídica de los extranjeros, ciudadanía, naturalización, emigración e inmigración y salubridad general de la República.

Ahora bien el congreso es quien emite la ley de ISR donde se establece la obligación de los extranjeros a contribuir y porque tiene la facultad para poder hacerlo.

Como punto adicional menciono la fracción XXX del artículo 73: “...para expedir las leyes que sean necesarias, a objeto de hacer efectivas las facultades anteriores, y todas las otras concedidas por esta Constitución a los Poderes de la Unión.”

La regulación a detalle sobre la obligación de los extranjeros a contribuir se encuentra en específico en la Ley del Impuesto sobre la Renta en su artículo 153 como sigue:

Están obligados al pago del Impuesto sobre la renta conforme a este título (Título V de los residentes en el extranjero con ingresos provenientes de fuente de riqueza ubicada en territorio nacional), los residentes en el extranjero que obtengan Ingresos provenientes de fuente de riqueza ubicada en territorio nacional. (Ley del Impuesto sobre la Renta, 2014)

Cabe mencionar que existe una convención de la que México es parte y la cual fue firmada por México en la ciudad de la Habana, Cuba, el 10 de febrero de 1928, y se publicó en el Diario Oficial de la Federación hasta el 30 de agosto de 1931.

La cual contiene un artículo de interés para el tema:

“Artículo 4º.- Los extranjeros están obligados a las contribuciones ordinarias o extraordinarias, así como a los empréstitos forzosos, siempre que tales medidas alcancen la generalidad de la población.”

Ahora bien, el tema de gravar al residente en el extranjero es de tipo político ya que son acuerdos bilaterales para una mejor relación entre los países, cuando un residente en el extranjero obtiene ingresos en territorio nacional está regulado de forma unilateral por el Título V de la Ley del Impuesto sobre la Renta y hasta ese momento la claridad de la potestad del Estado para gravar a los residentes en el extranjero es clara, pero no es suficiente.

¿Por qué no es suficiente?, es muy fácil, la misma ley da una opción para que la persona física que obtenga ingresos en nuestro país pueda no hacer el pago del impuesto en nuestro territorio, mediante el Convenio para evitar la doble tributación con Estados Unidos de Norte América, (en el caso de un servicio personal independiente) el cual está basado en su propio modelo convenio se establecen mecanismos opcionales para aplicar y solventar las obligaciones del pago de impuesto en nuestro país.

Por otro lado, ¿Que es un tratado internacional para evitar la Doble Tributación? Por lo que nos haremos valer de la siguiente definición del Diccionario Jurídico Mexicano emitido por el Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM, para tener un punto sólido sobre el concepto.

Tratados Internacionales para Evitar la Doble Imposición:

Los acuerdos internacionales para impedir la duplicación de tributos son los convenios que determinan la medidas que permiten a las personas que amplían sus actividades más allá de su país del que son residentes, hacerlo sin enfrentarse a la duplicidad de contribuciones suscitada por el hecho de que reciben ganancias gravables tanto en el país en el que se originan dichas utilidades como en el país de residencia, ya que ambas naciones en principio ejercen jurisdicción impositiva sobre tales rendimientos. (Diccionario Jurídico Mexicano, 2011 p.3754)

Al decidir cuál de los Estados implicados ejerce la facultad de sujetar determinados ingresos a sus leyes, y bajo qué condiciones puede hacerlo, se dan pactos internacionales para evitar la doble tributación de gravámenes de los países contratantes y así poder gravar bajo renta mundial o renta local las diferentes actividades.

Conforme al modelo de convenio en vigor, es el país en el que se sitúa la fuente del ingreso el que abate o deja de cobrar sus impuestos. Cuando el corriente de fondos y de trabajadores guarda equilibrio entre las dos partes contratantes, como es el caso de las naciones industrializadas, los efectos en la recaudación de cada estado están compensados ya que se llega a un acuerdo en las tasas impositivas. (Diccionario Jurídico Mexicano, 2011 p.3755)

Por ejemplo, las sociedades residentes en México pueden acreditar contra su impuesto sobre la renta derivado de la obtención de dividendos, el que se hubiera cubierto en el Estado contratante los beneficios con cargo a los cuales la sociedad residente en aquel país procedió a distribuirlos.

1.3 La carga fiscal, medio de recaudación personas físicas residentes en el extranjero.

Más adelante se analiza un caso en específico por lo que se denotan algunos elementos, sobre cómo se incrementa la carga fiscal en nuestro país por una decisión arbitraria que prevalece en la nueva ley de ISR 2014.

El pacto fiscal, entendido como la relación entre los ciudadanos y el gobierno federal que especifica quién paga cuánto en impuestos y cómo se gastan estos recursos, es la relación más importante entre sociedad y gobierno. En el caso de México, este pacto es el de una sociedad desigual, donde un grupo -no precisamente pequeño pero con ingresos altos- tiene una amplia libertad para no pagar el nivel de impuestos que se esperaría en una democracia. Paralelamente, la mayoría de los ciudadanos no tiene la capacidad para alcanzar su potencial productivo, en buena medida debido a la falta de bienes y servicios públicos de calidad que sean capaces de brindar mayores oportunidades en el mercado de trabajo y que colaboren a modificar la crónica desigualdad mexicana. (Elizondo, 2014 p.11)

Esta situación se conoce porque el gobierno ha dado la percepción de que no hay una buena aplicación de la recaudación fiscal, la corrupción y el enriquecimiento de los representantes políticos la han confirmado esto es la percepción como mexicanos en el día a día .

La historia de nuestro país con la desigualdad y mala repartición de la riqueza es más que palpable, ya que aunque se tiene una riqueza en el país no se reparte de forma adecuada, y lo podemos comprender hoy día un poco más por artículos como el siguiente.

Dada esta concentración, un número pequeño de individuos paga una buena parte de los impuestos -incluso aquéllos que gravan el consumo- aunque ello no resulta suficiente como para lograr mejorar la crónica desigualdad del país. A pesar de los innumerables productos exentos del IVA que se encuentran en la canasta de bienes que consumen los más ricos, los datos del año 2010 arrojan que el 10% de la

población con mayores ingresos paga 39.8% del IVA total recaudado, mientras que 10% de los más pobres sólo paga 1.1% del IVA. En México, el consumo está tan concentrado que el IVA es un impuesto progresivo en términos absolutos. Es decir que es mucho más lo que paga el 10% más rico respecto del total de lo recaudado. Por ello, el pago proveniente del 10% más rico es 36.18 veces más que el que paga el decil más pobre de la población. (Elizondo, 2014 p.12)

En un resumen del primer capítulo no queda duda que existen los elementos para poder aplicar la sujeción al tributo al residente extranjero, la ley de ISR en salarios otorga una tasa menor y en la prestación de un servicio personal independiente una tasa, la cual si se puede aplicar el convenio para evitar la doble tributación, en este caso con Estados Unidos de Norte América, y se lleva a cero la retención de ISR en nuestro país.

El otorgar tasas impositivas menores y/o opciones a los extranjeros para no retenerles el impuesto en nuestro país conlleva a diferentes opiniones, algunos juristas mencionan el porqué de esta situación mencionando que los extranjeros no gozan de las mismas garantías o beneficios como si lo hace el residente nacional, ¿Realmente tenemos esos beneficios que se deben cubrir con el pago de nuestros impuestos? En una observación un tanto general si un extranjero en nuestro país le ocurre algún percance ¿Este no goza de un auxilio por las autoridades mexicanas? A lo cual agregó que también usa un transporte una calle algún servicio etc. Pero este punto lo abordaremos más adelante ya que estos dos sujetos no son iguales por ello el trato diferente hacia su forma de tributación es correcto.

Capítulo II

De los residentes en el extranjero

2.1 Principios rectores de las contribuciones.

Abordando el tema desde el punto jurídico podemos tocar los aspectos de equidad, proporcionalidad, constitucionalidad y justicia dentro de la relación tributaria del residente extranjero y el fisco mexicano, para después poder entender algunos aspectos del modelo convenio con Estados Unidos.

La legislación mexicana considera sujetos del impuesto al ingreso a las personas físicas y morales residentes en México así como a los residentes en el extranjero que tengan un establecimiento permanente en el país del cual perciban ingresos o bien, que tengan ingresos procedentes de fuentes de riqueza situadas en territorio nacional, cuando no tengan un establecimiento permanente en el país, o cuando teniéndolo, dichos ingresos no sean atribuibles a éste. (Mancilla dic 2013).

Mancilla menciona en su ponencia el término establecimiento permanente, el cual sin duda se rige por nuestra legislación fiscal para la sujeción al tributo en nuestro país, así como la obtención de ingresos a través de éste y la obtención de riqueza con fuente en nuestro país, que si bien al colocarse en la fracción de salario o de servicios profesionales independientes, pareciera que tiene igualdad de condiciones el residente nacional y el residente en el extranjero, lo cual no es verdad, ya que su situación jurídica en general difiere una de otra.

2.2 Aspectos de justicia en el sistema fiscal mexicano.

Si bien se trata el tema de justicia de por qué un extranjero tiene que hacer el pago de impuestos si es que se encuentra en los supuestos de ley, antes debemos atender un tema más general, que es el hecho de la sujeción del tributo por parte del Estado para los contribuyentes; es cierto que todo el tiempo se está pidiendo la legalidad, la proporcionalidad y la equidad del fisco respecto de los

contribuyentes, hablando de justicia el Estado también cuenta con la obligación de recaudar con los medios que le ha otorgado la ley para el sostenimiento del gasto público.

Ahora, en el sentido común toda persona que pise suelo mexicano indirecta o indirectamente paga impuestos o derechos y así contribuye al gasto público de una u otra forma, ya sea que realice una actividad y pague por el hecho de obtener ingresos de nuestro país, o bien una persona nacional o extranjera que decide comprar un producto; en ese momento también está contribuyendo al gasto público y cumpliendo con alguno de los principios de nuestra constitución que en este caso es contribuir al gasto público.

Así también el residente en el extranjero por poco o mucho tiempo en el país tiene el derecho de obtener casi los mismos derechos del residente nacional, así se puede definir que todos contribuimos al gasto público constitucionalmente, incluso en el caso de los extranjeros, por lo cual el tema de que ellos paguen impuestos no es el punto sino el porqué su tasa impositiva es menor.

Al respecto, es necesario insistir en que los tributos o contribuciones son ingresos tributarios que el Estado imprescindiblemente requiere para el desarrollo de sus actividades. Por ello, una vez que se ha consagrado su existencia normativa a través de la expedición de una ley que reúna los requisitos constitucionales respectivos, el fisco está facultado para hacerlos efectivos mediante el uso de todas las atribuciones que le confiere el hecho de ser un órgano representativo de los poderes públicos (Vizcaíno, 2009 p.260-262)

Como parte del sistema tributario mexicano el cobro de los tributos es un acto de soberanía, el cual le permite a la administración pública ejercer plenamente su potestad como función de nuestro estado de acuerdo a todos los mecanismos establecidos.

Dentro del Art. 31 Frac. IV Constitucional, casi al finalizar, se mencionan los conceptos de Proporcionalidad y Equidad que existen en nuestro sistema tributario para los contribuyentes, más adelante se explicarán estos conceptos en términos generales para poder realizar la diferenciación de los residentes en el extranjero.

2.3 Políticas recaudatorias.

¿Realmente el convenio para evitar la doble tributación con el gobierno de los Estados Unidos de América cumple con la política recaudatoria con México? Si bien es cierto es un acuerdo entre los dos países cuidando sus intereses.

Los residentes en el extranjero que llegan a México pueden optar por lo que está en la ley del impuesto sobre la renta para poder pagar sus impuestos, o apegarse al tratado aplicable a los países; aquí la observación es la siguiente, si México tiene celebrado un tratado con el país de donde es residente el extranjero se debería apegar a lo que está establecido en el tratado y no tener la opción de aplicar lo que dice la ley, solo debería poder aplicar la ley en caso de que no se contemplara el concepto en el tratado, ya que su país decidió firmar un tratado que tendría las regularizaciones que se puedan presentar para gravar el ingreso, exclusivamente a los residentes en el extranjero cuyo país tenga celebrado un tratado, situación diferente con los países que México no tenga celebrado un tratado y ahí si aplicar el título V de renta sobre los ingresos obtenidos en México.

Continuando, Es necesario mencionar que los principios constitucionales son Equidad, Legalidad, Proporcionalidad y Constitucionalidad, para poder establecer el momento en que se establece la relación del Estado con el sujeto pasivo, en este caso el residente en el extranjero; éste está sujeto a contribuir al gasto público y saber cuáles de estos principios le es aplicable para tener seguridad en su contribución.

El principio de Legalidad está presente para los residentes en el extranjero que obtengan ingresos de fuente de riqueza en México mediante las leyes correspondientes, que al estar establecido en una ley de acorde a nuestra legislación le da el sentido de legalidad; además de que existe acuerdo entre los dos países y que se dio por una ideología en común y en representación de cada nación. El principio de Equidad atiende a que se debe tratar igual a los iguales y desigual a los desiguales, por ende los residentes del extranjero obtienen el trato desigual porque es diferente al residente nacional, ya que su trato es respecto a los ingresos que obtenga de fuente de riqueza en nuestro país. El principio de Proporcionalidad también es aplicable, ya que sus ingresos están en relación a su capacidad de adquisición y gasto a mayor ingreso mayor impuesto, a menor ingreso menor impuesto, en otras palabras es la correcta aplicación de cuotas, tasas o tarifas y la capacidad económica de los

contribuyentes. Por último el principio de Constitucionalidad el cual también se cumple como ya vimos, si existe fundamento constitucional en el Artículo 73 en el cual se establece la facultad para poder imponer una tributación al residente en el extranjero.

2.4 Criterios de la corte.

Todos los conceptos que se mencionan están reflejados con gran fidelidad en las tesis de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, cuya parte importante se transcribe como sigue:

También este tribunal pleno ha considerado que la equidad exige que se respete el principio de desigualdad, determinado que es norma de equidad la que se encuentren obligados a determinada situación los que se hallen dentro de lo establecido por la ley y que no se encuentran en esa misma situación los que están en situación jurídica diferente; o sea, tratar a los iguales de manera igual

(Tesis del pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, visible en la página 321 del informe de actividades rendido por su presidente 1974)

“Es norma de equidad la de que se encuentre obligada a determinar la situación dentro de lo establecido en la ley, y que no se encuentren en esa misma obligación los que están en situación jurídica diferente” (Informe de actividades rendido por su presidente de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, 1956)

Una vez establecido, que son inviolables las garantías y los principios para determinar las contribuciones, y el hecho de pagarlo tanto para los residentes nacionales como los residentes extranjeros; es importante que analicemos el ámbito internacional, la relación tributaria entre dos países y el convenio establecido entre México y Estados Unidos.

La potestad contributiva, así como su ejercicio están limitados por el texto constitucional y sujetos a los principios de legalidad, equidad y proporcionalidad en

la imposición. Esto implica que los agentes fiscales no pueden usar las contribuciones en forma caprichosa ni arbitraria, sino que deben regir su actuación a la ley. Aquí siempre debe considerarse al derecho como factor de cambio y progreso, sin olvidar que hay otras formas de ingresos públicos, que también tienen su marco jurídico. (Iriarte, 2001)

En cuanto a los sujetos que deben pagar las contribuciones, ya hemos mencionado que la Ley Fundamental señala que es obligación de los mexicanos contribuir para los gastos públicos de la Federación, Estados y municipios donde residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes. En esta sección debe hacerse referencia a la nacionalidad, la residencia y el lugar del hecho generador del residente en el extranjero para poder gravarlo pero de acuerdo al 73 constitucional.

Debe tenerse presente que no todos los hechos que se suscitan y se producen en la convivencia humana son considerados por el legislador en el marco jurídico impositivo. Sino sólo aquellos significativos en la economía, como el comercio, la industria, la agricultura, la ganadería, la pesca. etc. Asimismo, no debe pasarse por alto que en ocasiones se establecen en la ley fiscal situaciones o hechos que son gravados pero no con objetivos recaudatorios, sino con fines extra fiscales por ejemplo: la protección del medio ambiente. (Iriarte, 2001 p.72)

Un caso como el que menciona Iriarte puede ser el que se trata aquí; que el objetivo del tratamiento fiscal de los residentes en el extranjero con fuente de riqueza en nuestro país no sea tanto el de recaudar sino el de fiscalizar a los extranjeros y aumentar el padrón de contribuyentes que se presenten en esta situación para identificarlos a la perfección, ya que en algunas situaciones extraordinarias se necesite información del país donde residen, fuera de éste y se pueda obtener como lo hace el FATCA, al identificar todos los datos de los extranjeros en México mediante las instituciones bancarias.

2.5 Aspectos relevantes, tratados internacionales.

No se tiene duda de que parte de los tratados internacionales se basa en las políticas fiscales, ya que cada Estado puede gravar fiscalmente a los residentes nacionales así como a los internacionales que obtengan alguna forma de ingreso del Estado de donde provenga, pero esto se regula por el problema de la doble imposición, así se llegó a determinar un tratado para evitar la doble tributación, como se determina quién de los dos renuncia a la potestad del ingreso o en qué porcentaje lo hará; y esto no es muy difícil de comprender porque son acciones que dependen de la relación política, social, económica y estratégica de los Estados contratantes.

El principio básico que rige la observancia de los tratados es el enunciado en el art. 26 de la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados, que señala: todo tratado en vigor obliga a las partes y debe ser cumplido por ellas de buena fe. En principio, la observancia de los tratados no se verá obstaculizada por el hecho de que existan normas de derecho interno contrarias a ellas. Los Estados no pueden invocar las disposiciones de su derecho interno como justificación para el incumplimiento de un tratado.

El Art. 27 de la Convención de Viena, en esta materia dispone que una parte no pueda invocar las disposiciones de su derecho interno como justificación del incumplimiento de un tratado.

Esta norma se entenderá sin perjuicio de lo dispuesto en el Art 46 de la misma Convención de Viena, solo puede pedirse la nulidad relativa de un tratado si éste se opone a normas fundamentales de derecho interno, cuando las violaciones sean manifiestas y evidentes.

El principio del hecho generador se refiere a que el sujeto pasivo de la relación jurídico-tributaria tendrá la obligación de pagar las contribuciones y sus accesorios, cuando se ubique en la situación jurídica o hecho prevista en la norma impositiva de la cual se deriva la obligación fiscal.

Lo anterior implica que el particular tiene que ubicarse de forma actual en el supuesto impositivo y que no se le puede aplicar una ley fiscal retroactivamente en su perjuicio.

Un principio fundamental es que la ley fiscal se aplique en determinado territorio, de este modo no hay controversia cuando el hecho generador y el crédito fiscal se ha producido en favor del ente que tiene soberanía impositiva, la situación cambia cuando se está en presencia de un hecho generador realizado por un extranjero y que produce efectos en el territorio nacional, pues en este supuesto se alude a la aplicación extraterritorial de la ley contributiva.

Al respecto, es conveniente referirse a lo señalado por Enrique Calvo Nicolaut en su obra Tratado del Impuesto Sobre la Renta, es en cuanto a la ubicación de la fuente de riqueza, como sigue: “fuente de riqueza es, Un elemento que da lugar a que un sujeto se convierta en contribuyente del ISR en México”... El término fuente de riqueza se define como el supuesto en el que se obtiene el ingreso y del que emana la obligación a la que lo sujeta la ley como objeto del impuesto.

La ley del ISR, en el artículo 1 establece como sujetos al impuesto a los residentes en el extranjero cuando obtengan ingresos de fuente de riqueza situada en el territorio nacional.

Es decir, que un francés radicado en Argentina causa ISR si el ingreso que percibe proviene de una fuente de riqueza localizada en México. El impuesto lo causa independientemente de su nacionalidad (francesa) y del lugar de residencia (Argentina), a pesar de que no tenga ningún establecimiento permanente o base fija en el país.

El concepto fuente de riqueza ha sido muy controvertido en cuanto a su significado, por lo que incluso se ha sometido a la decisión de los tribunales. Aun cuando en México ya dejó de tener relevancia jurídica el problema doctrinal toda vez que la LISR se refiere a ellos de manera pormenorizada, resulta importante conocer las distintas corrientes que han prevalecido sobre el tema, a fin de dar sustento a la manera en que en la LISR resolvió el problema. (Iriarte, 2001)

2.6 Convenio para evitar la doble Tributación México – Estados Unidos de América Art. 4, 14 y 15.

Para determinar la aplicación el residente en el extranjero en el presente capítulo analizaremos algunos puntos y antecedentes de el tratado México – Estados Unidos.

Durante muchos años el gobierno mexicano se negó a suscribir tratados internacionales para prevenir la doble tributación, dentro de este contexto el 1 de enero de 1994 entró en vigor el Tratado Internacional de Libre Comercio entre México, Estados Unidos y Canadá que modifica sustancialmente la posición de nuestro país en los mercados internacionales al convertirlo en miembro de una de las zonas de libre comercio más importantes del mundo. Por consiguiente, para poder operar con éxito dentro del nuevo régimen jurídico y comercial que crea este tratado internacional, nuestro país debe otorgar seguridad jurídica a los inversionistas extranjeros que deseen operar en México al amparo del propio tratado.

Aquí algunos de los conceptos del tratado para evitar la doble imposición:

Artículo 4. Residente

A los efectos de este convenio, la expresión residente de un estado contratante, significa toda personas que en virtud de la legislación de este Estado esté sujeta a imposición en el, por razón de su domicilio, residencia, sede de dirección, lugar de constitución o cualquier otro criterio de naturaleza análoga. Sin embargo, esta expresión no incluye a las personas que estén sujetas a imposición en este Estado exclusivamente por la renta que obtengan precedente de fuentes situadas en el citado Estado.

Cuando en virtud de las disposiciones del párrafo 1 una persona física sea residente de ambos Estados Contratantes, su residencia se resolverá de la siguiente manera, donde tenga su vivienda permanente y tenga su centro de intereses, donde viva

habitualmente, si vive en ambos estados se considera residente del que sea nacional, en cualquier otro caso las autoridades competentes resolverán el caso.

Artículo 14. Servicios Personales Independientes

Las rentas que un apersona física residente de un Estado Contratante obtenga por la prestación de servicios personales independientes u otras actividades de naturaleza análoga con carácter independiente, solo pueden someterse a imposición en este Estado salvo que:

- a) dicho residente tenga en el otro Estado Contratante una base fija de la que disponga regularmente para el desempeño de sus actividades, solo pueden someterse a renta las derivadas de servicios realizados en este otro Estado.
- b) El residente esté presente en el otro Estado Contratante por un periodo de más de 183 días en un periodo de doce meses.

Artículo 15. Trabajos Dependientes

Sin perjuicio de lo dispuesto en los artículos 16, 19 y 20, los sueldos, salarios y remuneraciones similares obtenidas por un residente de un Estado Contratante por razón de un empleo sólo pueden someterse a imposición en este Estado, a no ser que el empleo se ejerza en el otro Estado Contratante. Si el empleo se ejerce aquí, las remuneraciones percibidas por este concepto pueden someterse a imposición en este otro Estado.

Lo antecedente solo tiene aplicación si cumple con los siguientes requisitos:

- a) El perceptor no permanecerá en total en el estado, en uno o varios periodos, más de ciento ochenta y tres días, en un periodo de doce meses.
- b) Las remuneraciones se pagan por nombre de una persona empleadora que no es residente del otro estado

- c) Y las remuneraciones no se soportan por un establecimiento permanente o una base fija que la persona empleadora tiene en el otro estado. (Convenio entre el Gobierno de los Estados Unidos Mexicanos y el Gobierno de los Estados Unidos de América para evitar la doble imposición, Julio 2003)

El residente en el extranjero con fuente de riqueza en el país, si se ubica en los supuestos del tratado para evitar la doble tributación entre México y Estados Unidos aplicará lo dispuesto en él, a menos que el residente en el extranjero contemple alguna otra situación por la cual opte, tendrá que regularse por la legislación interna, que en este caso sería la nuestra, ya que sus ingresos son de fuente de riqueza en México.

Capítulo III

Nueva Ley de ISR Título V respecto del Cap. I Título IV

3.1 Planteamiento.

Después de revisar algunos conceptos, se plantea un caso en específico para aportar un punto más antes de emitir una opinión sobre el tema.

En 2014 se abroga la Ley del Impuesto sobre la Renta de 2002 que estuvo vigente hasta el 31 de diciembre de 2013, y a partir de 2014 entra en vigor la nueva Ley del Impuesto sobre la Renta.

Dentro del Título V de la ley de ISR, un residente en el extranjero que obtenga ingresos por el concepto de sueldos y que cumplan el requisito de estar más de 183 días deberá pagar el impuesto correspondiente de acuerdo a los supuestos de ley. Un residente en el extranjero que obtenga ingresos por un servicio personal independiente no pagará impuesto sobre la renta en el país si es sujeto del artículo 14 del tratado con México-Estados Unidos

Tomando en cuenta una precisión dentro del siguiente planteamiento para determinar el momento de causación del impuesto que se analiza, el artículo 6º. del CFF señala que las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran, atendiendo a que en el primer párrafo del artículo 153 de la Ley del ISR este señala que los residentes en el extranjero estarán obligados al pago del ISR cuando obtengan ingresos, por tal motivo será en ese momento en el que se realice el hecho generador del impuesto y, por tanto, la causación del impuesto.

Es necesario que en cada caso se precise el momento en el que el residente en el extranjero perciba los ingresos, ya sea en efectivo, bienes, servicios, crédito, etc., toda vez que el ISR correspondiente se determinará según las disposiciones vigentes en ese momento, aunque sea pagado con posterioridad.

Si bien las reglas no cambiaron con la nueva ley de 2014 dentro de este título y a lo cual tenemos el mismo punto de referencia, la situación que se estudia, es que el sujeto que se encuentra en el Título IV de la ley de ISR antes y después de la ley de 2014 tiene una desventaja ante el residente en el extranjero y se encuentra en una situación muy similar sobre la causación del impuesto. La tasa máxima para las personas residentes en el extranjero antes y después de la reforma, que obtengan ingresos por salarios por el título V es del 30%, y las personas físicas que obtengan ingresos por salarios, Título IV, el porcentaje en la tarifa era del 30% con la ley de 2002, y después del 35% con la ley de 2014.

La situación que se presenta al emitir un nuevo título IV de la ley de ISR, es que el porcentaje máximo impositivo de las personas que obtengan ingresos por salarios subió al 35%, por lo que a continuación se expondrá el efecto de esta modificación en comparación al mismo ingreso en el título V y lograr determinar una opinión sobre el porqué de el establecimiento de un impuesto impositivo diferente y si es correcto.

Para desarrollar el planteamiento citaremos los dos capítulos de los cuales tomaremos lo siguiente:

Artículo 153.

Están obligados al pago del impuesto sobre la renta conforme a este Título, los residentes en el extranjero que obtengan ingresos en efectivo, en bienes, en servicios o en crédito, aun cuando hayan sido determinados presuntivamente por las autoridades fiscales, en los términos de los artículos 58-A del Código Fiscal de la Federación, 11, 179 y 180 de esta Ley, provenientes de fuentes de riqueza situadas en territorio nacional, cuando no tengan un establecimiento permanente en el país o cuando teniéndolo, los ingresos no sean atribuibles a éste. Se considera que forman parte de los ingresos mencionados en este párrafo, los pagos efectuados con motivo de los actos o actividades a que se refiere este Título, que beneficien al residente en el extranjero, inclusive cuando le eviten una erogación, pagos a los cuales les resultarán

aplicables las mismas disposiciones que a los ingresos que los originaron. (Ley del Impuesto sobre la Renta, 2015)

El impuesto que corresponda se considerará como definitivo y se enterará mediante declaración que se presentará ante las oficinas autorizadas.

Artículo 154.

Tratándose de los ingresos por salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado, se considerará que la fuente de riqueza se encuentra en territorio nacional cuando el servicio se preste en el país.

El impuesto se determinará aplicando al ingreso obtenido las tasas siguientes:

I. Se estará exento por los primeros \$125,900.00 obtenidos en el año de calendario de que se trate.

II. Se aplicará la tasa del 15% a los ingresos percibidos en el año de calendario de que se trate que excedan del monto señalado en la fracción que antecede y que no sean superiores a \$1, 000,000.00.

III. Se aplicará la tasa del 30% a los ingresos percibidos en el año de calendario de que se trate que excedan de \$1, 000,000.00.

La persona que efectúe los pagos deberá también efectuar la retención del impuesto si es residente en el país o residente en el extranjero con un establecimiento permanente en México con el que se relacione el servicio. En los demás casos, el contribuyente enterará el impuesto correspondiente mediante declaración que presentará ante las oficinas autorizadas dentro de los quince días siguientes a la obtención del ingreso. (Ley del Impuesto sobre la Renta, 2015)

Por lo que respecta al concepto de salarios, en la Fracción I del Artículo 175 de la Ley del ISR se señala que para efectos del Título V de dicha Ley, se entenderá por salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado, los ingresos a que se refiere el Artículo 94 de la propia Ley del ISR, salvo las remuneraciones a miembros de consejos directivos, de vigilancia, consultivos o de cualquier otra índole, así como los honorarios a administradores, comisarios y gerentes generales.

Ahora bien, en el Artículo 94 de referencia se establece que se consideran ingresos por la prestación de un servicio personal subordinado diversos conceptos, de los cuales podrá observarse que se tipifica como sueldos o ingresos derivados de una relación subordinada, conceptos que en estricto sentido lo son, sin embargo, también da esta característica a otros conceptos de conformidad con las disposiciones legales aplicables a cada caso.

Ahora plantearemos el capítulo I del Título IV respecto los ingresos.

Artículo 94. Se consideran ingresos por la prestación de un servicio personal subordinado, los salarios y demás prestaciones que deriven de una relación laboral, incluyendo la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas y las prestaciones percibidas como consecuencia de la terminación de la relación laboral. Para los efectos de este impuesto, se asimilan a estos ingresos los siguientes:

I. Las remuneraciones y demás prestaciones, obtenidas por los funcionarios y trabajadores de la Federación, de las entidades federativas y de los municipios, aun cuando sean por concepto de gastos no sujetos a comprobación, así como los obtenidos por los miembros de las fuerzas armadas...

VI. Los ingresos que perciban las personas físicas de personas morales o de personas físicas con actividades empresariales, por las actividades empresariales que realicen, cuando comuniquen por escrito a la persona que efectúe el pago que optan por pagar el impuesto en los términos de este Capítulo. (Ley del Impuesto sobre la Renta, 2015)

Artículo 97. Las personas obligadas a efectuar retenciones en los términos del artículo 96 de esta Ley, calcularán el impuesto anual de cada persona que le hubiere prestado servicios personales subordinados.

El impuesto anual se determinará disminuyendo de la totalidad de los ingresos obtenidos en un año de calendario, por los conceptos a que se refiere este Capítulo, el impuesto local a los ingresos por salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado que hubieran retenido en el año de calendario. Al resultado obtenido se le aplicará la tarifa del artículo 152 de esta Ley. Contra el impuesto que resulte a cargo del contribuyente se acreditará el importe de los pagos provisionales efectuados en los términos del artículo 96 de esta Ley. (Ley del Impuesto sobre la Renta, 2015)

Cálculo anual

Artículo 152. Las personas físicas calcularán el impuesto del ejercicio sumando, a los ingresos obtenidos conforme a los Capítulos I, III, IV, V, VI, VIII y IX de este Título, después de efectuar las deducciones autorizadas en dichos Capítulos, la utilidad gravable determinada conforme a las Secciones I o II del Capítulo II de este Título, al resultado obtenido se le disminuirá, en su caso, las deducciones a que se refiere el artículo 151 de esta Ley... (Ley del Impuesto sobre la Renta, 2015)

A partir de 2014 se adicionaron tres nuevos rangos en la tabla del cálculo anual, considerando una tasa de impuesto progresiva hasta llegar al 35%.

TARIFA ANUAL

Límite inferior	Límite superior	Cuota fija	Por ciento para aplicarse sobre el excedente del límite inferior
\$	\$	\$	%
0.01	5,952.84	0.00	1.92%
5,952.85	50,524.92	114.29	6.40%
50,524.93	88,793.04	2,966.91	10.88%
88,793.05	103,218.00	7,130.48	16.00%
103,218.01	123,580.20	9,438.47	17.92%
123,580.21	249,243.48	13,087.37	21.36%
249,243.49	392,841.96	39,929.05	23.52%
392,841.97	750,000.00	73,703.41	30.00%
750,000.01	1,000,000.00	180,850.82	32.00%
1,000,000.01	3,000,000.00	260,850.81	34.00%
3,000,000.01	En adelante	940,850.81	35.00%

Fuente. Ley de ISR

“Los legisladores consideraron que los niveles de tasas son adecuados puesto que se ubican por debajo del promedio que aplican los países miembros de la OCDE, donde en promedio la tasa marginal máxima es de 42.6%.” (Díaz, mayo de 2015 p.549)

Esta medida se intentó justificar bajo el argumento de que tiene el propósito de aumentar la progresividad del impuesto y lograr que las personas que se ubican en el extremo medio y superior del último decil de ingresos contribuyan en mayor medida al financiamiento del gasto público, logrando que la tributación sea más justa y equitativa (Díaz, mayo de 2015 p.550)

3.2 Caso práctico.

Se realiza un comparativo tomando como base el impuesto que se pagaría en cada uno de los rubros que contiene el Art. 154 respecto del mismo ingreso que se pagaría respecto del Capítulo I del Título IV (cálculo anual).

Ej.1

Determinación del Impuesto Sobre la Renta para residente nacional y extranjero			
Caso 1			
Persona física residente en el extranjero Ingresos por Salarios		Persona física residente en el T. Nacional Ingresos por Salarios	
Frac.I	125,900.00	Exentos	
		Ingresos	125,900.00
		(-) L. Inferior	<u>123,580.21</u>
		(=)	2,319.79
		(x) %	<u>0.2136</u>
		(=)	495.51
		(+) Cuota Fija	<u>13,087.37</u>
Impuesto	0	(-) Impuesto	<u>13,582.88</u>

Nota. Calculo de ISR sobre ingresos persona física Propia autoría.

En este primer ejemplo se compara la Fracción I del art. 154 respecto del monto que está pagando el residente en territorio nacional con la misma obtención de ingresos y se determina con respecto de este primero que el residente nacional está pagando una tasa efectiva del 10.78% en contraste con residente en el extranjero con una tasa efectiva del 0%; el ejemplo solo se basa a el monto obtenido en territorio nacional por concepto de salarios, precisando que el residente en el extranjero debe aún acreditar el impuesto causado en México en su país de residencia.

Ej.2

Determinación del Impuesto Sobre la Renta para el residente nacional y extranjero			
Caso 2			
Persona física residente en el extranjero Ingresos por salarios		Persona física residente nacional Ingresos por salarios	
Ingreso 1,000,000.00			
Fracc.II	1,000,000.00	Ingreso	1,000,000.00
(-) <u>125,900.00</u> 0%		(-) L.inferior	<u>750,000.01</u>
(=) 874,100.00		(=)	249,999.99
(x) <u>15%</u>		(x)	<u>32%</u>
(=) 131,115.00		(=)	80,000.00
		(+)	<u>180,850.82</u>
		(=)	260,850.82

Nota. Calculo de ISR sobre ingresos persona fisica Propia autoría.

En este caso dos, se compara la Fracción II del Art. 154 respecto del monto que está pagando el residente en territorio nacional con la misma obtención de ingresos, pagando una tasa efectiva del 26.08% y se determina con respecto del residente en el extranjero que está pagando solo el 13.11%. Que en términos monetarios el residente nacional paga \$129,735.82 más que el residente extranjero independientemente de el acreditamiento del impuesto retenido en su país.

Ej. 3

Determinación del Impuesto Sobre la Renta para el residente nacional y extranjero				
Caso 3				
Persona fisica residente en el extranjero		Ingresos por	Persona fisica residente nacional	
salarios			salarios	
Ingreso 3,000,001.00				
Fracc.II	3,000,001.00		Ingreso	3,000,001.00
(-)	<u>125,900.00</u> o%	(-)	L.inferior	<u>3,000,000.01</u>
(=)	2,874,101.00	(=)		0.99
(x)	<u>30%</u>	(x)		<u>35%</u>
(=)	862,230.30	(=)		0.35
		(+)		<u>940,850.81</u>
		(=)		940,851.16

Nota. Calculo de ISR sobre ingresos persona fisica Propia autoría.

En este caso se compara la Fracción III del Art. 154 respecto del monto correspondiente a el ultimo renglon de la tarifa para el residente en territorio nacional en la obtención de ingresos y se determina que el residente en territorio nacional está pagando el 31.36%, en contraste con residente en el extranjero, el cual paga el 28.74%, que en términos monetarios el residente nacional paga \$78,620.86 más que el residente extranjero.

Ahora ya tenemos la retencion de dos de los tres ejemplos y el paso siguiente es verificar si el residente en el extranjero tiene algún impuesto a pagar en su país y entonces acreditar el impuesto retenido en México; los supuestos son dos que no tenga algún impuesto a pagar y entonces como en el caso uno no se le retuvo el monto de sus ingresos, se somete a la tasa progreciva en su país dándole un impuesto a pagar. El segundo escenario sería en el caso dos o tres, al llegar a su país se determinará un impuesto por los ingresos de fuente de riqueza en nuestro país, y se acreditaría el

impuesto retenido en México generando dos escenarios, un impuesto a cargo o un impuesto a favor, lo cual tiende a ser más común.

La segunda parte del ejemplo se enfoca al servicio personal independiente en el Título V Art. 156, lo grava al 25% de retención por lo cual es el impuesto que se le debe retener en nuestro país, pero si le es aplicable el tratado en su Artículo 14, el impuesto se reduce a 0%; porque el tratado menciona que solo el Estado de donde es residente lo debe gravar y en este caso no sería nuestro país.

Dicho esto, se sabe que se pueden dar beneficios a los residentes en el extranjero por medio de ley o por medio de los tratados para evitar la doble tributación, valiéndose de las condiciones jurídicas del sujeto, por ejemplo: un residente en el extranjero no tiene todos los beneficios que tiene el residente nacional como educación, alumbrado, vías de transporte, seguridad, entre otras; al menos no en el país, así la cuestión ¿Cuándo un residente en el extranjero viene al país no goza del alumbrado?, ¿no se transporta para poder realizar sus actividades?, ¿no goza de la misma seguridad que todos los residentes nacionales?; parece que la respuesta es sí; aunque la obligación primaria a contribuir por todos los aspectos que mencionamos sobre educación, etc, son obligaciones que nacen en su país de residencia; solo que en mi opinión, si se van a dar tasas como las que tiene deberían estar más cerca los porcentajes a las del residente nacional.

Glosario de términos

Constitucionalidad

Equidad

Fuente de riqueza

Legalidad

Ingreso

Potestad tributaria

Proporcionalidad

Prestación de servicios personales independientes

Residente en territorio nacional

Residente en el extranjero

Salario

Sujeción al tributo

Tasa impositiva

Tratado para evitar la doble tributación

Conclusión

A partir de la abrogación de la Ley del Impuesto Sobre la Renta de 2002 y la promulgación de la nueva Ley del Impuesto Sobre la Renta 2014, se reitera una disposición legal en cuanto a la forma de tributar de un residente en el extranjero con fuente de riqueza en nuestro país, ya que la tarifa que tiene establecida para la determinación de su pago de impuestos en mi opinión es injusta; el residente en el extranjero con fuente de riqueza al caer en el mismo supuesto de la obtención de cierto ingreso que el residente en territorio nacional, recibe un trato preferencial acorde a su situación, el cual a determinación mía no debe darse esto, porque antes de la nueva ley de 2014 la tasa máxima del residente en el extranjero era del 30%, y el porcentaje máximo dentro de la tarifa de personas físicas residentes en territorio nacional era igual de un 30%, y después de 2014 queda 30% y 35% respectivamente.

Respetando los principios de proporcionalidad, equidad, legalidad y constitucionalidad, un residente en el extranjero tiene un trato desigual lo cual es correcto, la cuestión es al colocarse en un supuesto de obtención de ingresos igual al del residente en México, debe tener el tratamiento más cercano; el residente en el extranjero goza de una tasa impositiva menor respecto a la obtención de salarios o de no pagar impuestos en el caso de los servicios personales independientes; el hecho de que el residente en el extranjero esté obligado a contribuir en su país y no en el nuestro, debería acercarse más la tasa efectiva del impuesto de estos dos tipos de contribuyentes.

El legislador debe dar más elementos para reforzar la seguridad jurídica ante estas situaciones, para no tener malas interpretaciones, ya que las recientes reformas y modificaciones se tienden a hacer por separado y no de forma armónica, pero los legisladores no lo toman en cuenta y como el Título V es de los que menos atención tiene por no ser una gran partida de la recaudación.

El establecimiento de las tasas impositivas a los residentes en el extranjero con fuente de riqueza en nuestro país no es lo que me causa un problema, debido que jurídicamente está bien hecho, mi punto es que las tasas como la tarifa antes de la ley de 2014 eran más armónicas, y con la nueva ley me parece que no, que falta modificar el Título V o al menos realizar una revisión sobre las tasas ahí mencionadas, ya que en la nueva ley quedó igual este título.

Bibliografía

- Arellano García, C. (Junio 1977). La condición jurídico-fiscal de los extranjeros en México. *Revista jurídica de la Sociedad de Alumnos de la Escuela Libre de Derecho*, p.16.
- Burgoa Orihuela, I. (1961). *Garantías individuales*. México: Porrúa, tercera edición .
- Convenio entre el Gobierno de los Estados Unidos Mexicanos y el Gobierno de los Estados Unidos de América para evitar la doble imposición* (22 de julio 2003). México, Ciudad de México.
- Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. (2015). México: Ediciones Bob S.A. de C.V.
- Díaz, E. A. (mayo de 2015). *Ley del Impuesto sobre la Renta Comentada* . México D.F.: Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C. p.549.
- Elizondo Mayer-Serra, (2014). ¿Cómo recaudar más sin gastar mejor? Sobre las dificultades de incrementar la carga fiscal en México. *Revista Mexicana de Ciencias Políticas y Sociales*, p.11-12.
- Gilberto Atencio Valladares, M. A. (ene-jun 2008). Los principios de capacidad contributiva. *Revista de Ciencias Jurídicas*, 2-8.
- Gutiérrez, G. A. (ene-abr 2009). Capacidad tributaria y finanzas públicas metropolitanas en México. *Red de Revistas Científicas de América Latina, el Caribe, España y Portugal*, 3,.
- Iriarte, H. C. (2001). *Derecho Fiscal I*. México: IURE editores S.A. de C.V.
- Ley del Impuesto sobre la Renta*. (2014). Edición 2016 México: Themis S.A. de C.V.
- Mancilla Rendón Enriqueta Ma., D. M. (s.f.). *Aspectos descriptivos del Establecimiento Permanente en materia impositiva en México*. México: Instituto de Investigaciones Económicas.
- Martínez, R. d. (1998). *Derecho Fiscal* . México: McGRAW-HILL INTERAMERICANA EDITORES, SA de C.V.
- Semanario Judicial de la Federación* (2013). . México: SCJN.
- Tella, R. F. (2011). *Tendencia actuales en los criterios de sujeción al tributo* . Madrid: Cronica editorial p.5-6.
- Tributario, I. L. (Agosto 2012). *Modelo de Convenio Multilateral de Doble Imposición para América Latina*. España: Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario .
- UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas de la. (2011). *Diccionario Jurídico Mexicano*. México: Porrúa S.A.
- Vizcaíno, A. A. (2009). *Derech Fiscal*. México: Themis.